

Audience publique du 23 octobre 2006

Recours formé par
Monsieur ..., ... et consorts
contre des décisions du bureau d'imposition sociétés 3
en matière d'établissement des revenus d'entreprises collectives

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 19925 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 8 juin 2005 par Maître Jean-Luc SCHAUS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., et 6 consorts, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation 1. de la décision de refus implicite se dégageant du silence gardé pendant plus de 6 mois à la suite d'une réclamation présentée en date du 17 août 2004 devant le directeur des Contributions et portant sur les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de la société en commandite simple ... S.A. et CIE, pour les années d'imposition 1999, 2000 et 2001 datés respectivement du 24 juin 2004, 2. des trois bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés précités et 3. de l'avis du bureau d'imposition sociétés 3 de l'administration des Contributions directes du 1^{er} mars 2004 émis en application du paragraphe 205 AO ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 novembre 2005 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 7 décembre 2005 par Maître Jean-Luc SCHAUS pour compte de Monsieur ... et consorts ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions entreprises ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport ainsi que Maître Jean-Luc SCHAUS et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 janvier 2006 ;

Vu l'ordre adressé au mandataire de Monsieur ... et consorts de mettre en intervention l'associé commandité de la société ... S.A. et CIE, S.e.c.s. ;

Vu le courrier de Maître Jean-Luc SCHAUS déposé au greffe du tribunal administratif le 13 septembre 2006 comportant en annexe deux courriers émanant respectivement de Monsieur Yyy et de Monsieur ZZZ, agissant en leur qualité de

directeurs de la société AAA, société à responsabilité limitée de Jersey, ayant absorbé l'associé commandité ... S.A. en date du 15 décembre 2003 et ayant elle-même été dissoute en septembre 2004, informant le tribunal de ce qu'aucune intervention de leur part n'est concrètement envisagée par rapport au litige introduit par les associés commanditaires de la société ... S.A. et CIE, S.e.c.s. ;

Où le juge-rapporteur en son rapport complémentaire ainsi que Maître Jean-Luc SCHAUS en ses observations complémentaires à l'audience publique du 20 septembre 2006.

Par courrier du 4 février 2004, le bureau d'imposition sociétés 3 de l'administration des Contributions s'adressa à la société en commandite simple ... S.A. et CIE, ci-après désignée par « *la société ...* » pour l'informer, préalablement à l'imposition et conformément au paragraphe 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite Abgabenordnung (AO), qu'il envisageait de redresser ses déclarations des années 1999 – 2001 de la façon suivante :

	1999	2000	2001
Perte déclarée :	-21 126 329	-21 777 009	-23 799 507
+ amende TVA			10 574
+ facture A : A non déductible			997 795
Perte imposable :	-21 126 329	-21 777 009	-22 791 138

Il est envisagé de limiter les pertes des associés commanditaires à leur mise. (...) »

Cette même information fut réitérée part courrier du 1^{er} mars 2004 avec la précision que « *cette décision se base sur des jurisprudences allemandes. (voir commentaires Brönnner : Die Besteuerungen der Gesellschaften)* ».

Par courrier de leur mandataire datant du 19 mars 2004, les associés commanditaires de la société ... ont pris position comme suit :

« En ce qui concerne le contenu dudit courrier, sa motivation laisse d'être fondée.

Il existe une certaine habitude des praticiens du droit fiscal luxembourgeois de faire usage des jurisprudences allemandes afin d'interpréter la législation luxembourgeoise qui, comme nous le savons, est d'origine allemande. Cette approche n'est bien évidemment valable que si elle se limite à interpréter une disposition légale reprise textuellement en droit luxembourgeois.

Or, en l'espèce, force est de constater que les législations luxembourgeoise et allemande ont, depuis le 10 septembre 1944, suivi une évolution indépendante et divergente. En Allemagne, il existe un § 15a du Einkommenssteuergesetz qui prévoit en effet la limitation de la prise en compte des pertes des sociétés de personnes dans le chef

desdites personnes. Cette disposition est une exception au concept général de la transparence fiscale et de la Bilanzbündeltheorie. Vous n'êtes certainement pas sans savoir qu'une telle disposition légale fait défaut en droit fiscal luxembourgeois. La jurisprudence allemande se rapportant au § 15a du Einkommenssteuergesetz, texte spécifiquement et exclusivement allemand, ne s'applique pas pour interpréter le texte luxembourgeois.

Il en résulte que votre intention de limiter les pertes des associés commanditaires à leur mise est énergiquement contestée par mes mandants, comme étant dépourvue de toute base juridique. »

En date du 24 juin 2004, le bureau d'imposition sociétés 3 émit les bulletins d'établissement des revenus 1999, 2000 et 2001 de l'entreprise collective ... en imputant les pertes respectives aux commanditaires pour les exercices litigieux uniquement dans la limite de leur mise.

Par courrier de leur mandataire datant du 17 août 2004 les associés commanditaires de la société ... ont introduit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre desdits bulletins d'établissement de revenus d'entreprises collectives.

Cette réclamation étant restée sans suite, les associés commanditaires de la société ..., ainsi que les ayant droit de feu ... , ont fait introduire, par requête déposée en date du 8 juin 2005, un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation 1) de la décision de refus implicite se dégageant du silence gardé pendant plus de six mois par le directeur à la suite de la réclamation prévisée présentée en date du 17 août 2004, 2) des trois bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives ayant fait l'objet de cette réclamation, ainsi que 3) de l'avis du bureau d'imposition sociétés 3 du 1^{er} mars 2004, émis en application du paragraphe 205 AO.

Préalablement à l'examen de la recevabilité et du bien-fondé du recours ainsi introduit, il y a lieu de toiser la demande formulée par les demandeurs dans leur mémoire en réplique tendant à voir écarter des débats le mémoire en réponse fourni par le délégué du Gouvernement en date du 9 novembre 2005 pour cause de tardiveté.

Conformément aux dispositions de l'article 5 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le défendeur est tenu de fournir sa réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive, étant entendu que conformément aux dispositions du paragraphe (6) du même article 5, ce délai de trois mois est suspendu entre le 16 juillet et 15 septembre.

Dans la mesure où il est encore constant que conformément à l'article 4 (3) de la loi du 21 juin 1999 précitée le dépôt de la requête vaut signification à l'Etat, c'est partant à juste titre que les demandeurs concluent au caractère tardif du dépôt du mémoire en réponse du délégué du Gouvernement intervenu en l'espèce en date du 9 novembre 2005

seulement, soit un jour après l'expiration du délai légal ayant couru à partir du 8 juin 2005.

Dans la mesure où le mémoire en réplique répond par essence au mémoire en réponse fourni par la partie défenderesse, il y a lieu de l'écarter également des débats, ensemble avec le mémoire en réponse fourni pour compte de l'Etat en date du 9 novembre 2005.

Quant à la recevabilité du recours introduit, il y a lieu de distinguer en fonction des différentes décisions déferées.

L'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif prévoit sous son point 3. que lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou d'une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de 6 mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetée et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus.

Les demandeurs ayant en l'espèce introduit une réclamation au sens du paragraphe 228 AO, le silence du directeur au-delà d'un délai de 6 mois a ouvert dans leur chef la possibilité d'introduire un recours en réformation contre les trois bulletins ayant fait l'objet de cette réclamation, mais non pas contre une fictive décision implicite de refus du directeur qui se dégagerait de son silence.

Il s'ensuit que le recours est irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre la décision de refus implicite résultant du silence gardé par le directeur pendant plus de 6 mois suite à la réclamation ci-avant visée du 17 août 2004.

Force est encore de constater que le bureau d'imposition sociétés 3, en invitant les associés par courrier du 1^{er} mars 2004 à lui faire part de leurs observations non seulement sur le résultat du contrôle des déclarations mais encore sur une éventuelle limitation de la perte des associés à leur mise, a certes fait une application extensive de la procédure contradictoire du paragraphe 205 AO alinéa 3 AO en ce que la question de la limitation éventuelle de la perte imputable aux associés à leur mise s'analyse en une question de droit ne devant pas obligatoirement être soumise au préalable au contribuable, mais n'a pas pris de décision exécutoire concernant les droits et les obligations des contribuables. La procédure du paragraphe 205 alinéa 3 AO s'inscrit en effet dans la phase d'élaboration de la décision matérialisée moyennant l'établissement du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives, de sorte qu'une information adressée aux contribuables sur cette base ne saurait faire l'objet d'un recours contentieux.

Il s'ensuit que le recours, pour autant qu'il est dirigé contre l'avis relatif à l'établissement des revenus d'entreprises collectives émis par le bureau d'imposition sociétés 3 le 1^{er} mars 2004 en application du paragraphe 205 AO, est irrecevable.

Le tribunal étant compétent par application combinée des paragraphes 228 et 235 AO pour statuer en tant que juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives, le recours en réformation introduit à titre principal contre les trois bulletins en question concernant les années d'imposition 1999, 2000 et 2001 émis en date du 24 juin 2004 est recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est irrecevable.

A l'appui de leur recours les demandeurs font exposer que la société ... avait été constituée aux fins d'établir une plateforme de convergence numérique qui fut commercialisée sous le nom de ... et que la société avait son siège opérationnel à son siège social statutaire, de sorte que dans une première phase, un service de télévision numérique fonctionnant avec un décodeur fut commercialisé sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg. Ils relèvent que le coût de mise en place de l'infrastructure afférente avait été astronomique et que le projet présentait des risques très élevés, tout en relevant que la forme de société en commandite simple avait été choisie parce qu'elle permettait un bon arbitrage entre le risque très élevé et la possibilité de déduire les pertes au lancement de la base imposable dans le chef des différents investisseurs. Or, en dépit du fait que toutes les parties concernées auraient anticipé que les pertes du début du projet seraient rapidement compensées par des profits très élevés dans les années ultérieures, les résultats commerciaux du projet ont été très mauvais, de sorte que la société, pendant les années 1998, 1999, 2000 et 2001, a essuyé des pertes très importantes ayant dépassé le montant du capital social. Ainsi, après avoir pendant un certain moment cherché de nouveaux investisseurs, la société a été mise en liquidation faute d'avoir pu arrêter l'hémorragie financière. Ils insistent particulièrement sur le fait que si les pertes importantes essuyées dès l'année fiscale 1998 étaient certes prévisibles pour toutes les parties en cause, ce n'était pourtant pas ces pertes du départ qui auraient fait échouer le projet, mais bien l'absence de revenus pendant les années suivantes, étant entendu que cette dernière situation de fait n'aurait pas été recherchée par les parties impliquées, de sorte qu'il y aurait lieu d'exclure d'emblée l'hypothèse d'une simulation.

Les parties demanderesses relèvent ensuite que pour l'année fiscale 1998 la société avait essuyé une perte de l'ordre de 20.036.181 LUF et que pour cette année le bureau d'imposition sociétés 3 a, par un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives daté du 28 novembre 2002, attribué à chacun des associés la quote-part dans les pertes en vertu de la clef de répartition que constituait la participation des associés au capital social de la société. Elles estiment que le bureau d'imposition aurait ainsi acquiescé à ce principe de répartition des profits et pertes choisi par les associés et renseigné dans les statuts de la société ..., tout en donnant à considérer que l'administration des Contributions aurait certainement continué à appliquer cette répartition si dans le futur la société avait généré des profits. Ce ne serait ainsi qu'à partir de l'année fiscale 1999 que la technique litigieuse a été appliquée en ce que le bulletin afférent a évolué le bénéfice commercial négatif, en l'occurrence une perte de 21.126.329 LUF, tout en prévoyant également un calcul de la quote-part dans les revenus collectifs à attribuer aux différents associés, de nouveau au prorata de leur participation, mais en

fixant, pour chacun des commanditaires, la part servant de base à l'assiette de l'impôt sur le revenu à un montant nettement inférieur à la quote-part dans les revenus collectifs sous l'observation « *perte limitée à la mise* ».

Les demandeurs reprochent d'abord au bureau d'imposition sociétés 3 de ne pas s'être limité à établir simplement le revenu de leur entreprise commune, mais d'avoir également établi l'impôt afférent en décidant dans quelle mesure ledit bénéfice serait attribué aux différents associés, de sorte à avoir excédé le pouvoir lui conféré par le paragraphe 215 AO.

Force est de constater qu'au-delà de ce qui est prévu au paragraphe 215 AO, le bulletin d'établissement émis par application dudit paragraphe doit constater également, par application du paragraphe 216 (1), 2. AO, l'imputation du montant retenu aux différents associés (« *sind an dem Steuergegenstand mehrere beteiligt (§ 215 Absätze 1 und 2), so ist in dem Feststellungsbescheid auch eine Feststellung darüber zu treffen, wie der festgesetzte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt* »).

Il s'ensuit que le bureau d'imposition était tenu à la fois d'établir le revenu de l'entreprise commune, en l'occurrence le bénéfice commercial de l'entreprise commune aux requérants, et de déterminer la répartition de ce bénéfice entre les différents associés, de sorte à ne pas avoir excédé son pouvoir tel que soutenu par les demandeurs.

Les demandeurs font valoir ensuite que le bureau d'imposition serait tenu de traiter les pertes comme des revenus négatifs et ceci sans limitations autres que celles spécifiquement prévues par la loi fiscale. Dans la mesure où il ne serait pas contesté qu'en l'espèce les pertes ont été provoquées exclusivement par l'entreprise commune et que conformément à l'article 7 de la loi sur l'impôt sur le revenu « *les pertes dégagées par l'une ou l'autre catégorie (de revenus) se compensent s'il n'en est autrement disposé, avec les revenus nets des autres catégories* », la conclusion s'imposerait que la compensation des pertes avec les revenus serait le principe général et que pour y déroger, il faudrait qu'une règle de droit positif prévoit une exception. Or, en l'absence de restriction formellement prévue à la faculté de compenser une perte avec d'autres revenus, le bureau d'imposition sociétés 3, en limitant les pertes susceptibles de se compenser avec d'autres revenus dans le chef des requérants à leur mise, aurait encore excédé son pouvoir et violé la loi, étant entendu que les jurisprudences allemandes auxquelles il est fait référence par ledit bureau ne s'imposeraient ni au contribuable luxembourgeois, ni aux cours et tribunaux luxembourgeois et que de surcroît la législation allemande serait différente sur ce point précis de la législation luxembourgeoise. Ainsi la législation fiscale allemande contiendrait une disposition spécifique réglementant la situation des pertes en cas de responsabilité limitée (« *Verlust bei beschränkter Haftung, § 15 a EstG* »).

Du fait de la transparence fiscale, les associés d'une société en commandite simple sont directement imposés sur leur part dans le bénéfice social, étant entendu qu'une société transparente est en principe soumise aux mêmes règles qu'une entreprise individuelle. Ainsi les règles concernant les revenus imposables et les dépenses

d'exploitation déductibles sont identiques pour la société transparente et pour l'entreprise individuelle. Aussi le bénéfice réalisé par la société est imposable au nom de chaque associé, suivant les règles que les associés se sont données en matière de participation au bénéfice et de contribution aux pertes¹.

Conformément à l'article 9 des statuts de la société ... relatif aux droits attachés aux parts « *chaque part sociale donne droit à une fraction proportionnelle au nombre des parts sociales existantes dans la propriété de l'actif social et dans le partage des bénéfices ou pertes* ».

La clef de répartition des pertes étant ainsi clairement définie et le bureau d'imposition étant resté en défaut de fournir une base légale valable susceptible de soutenir la limitation opérée au niveau des pertes à imputer aux associés commanditaires pour les exercices litigieux à leur mise, les décisions litigieuses laissent d'être justifiées sur ce point.

En effet, en l'absence de disposition équivalente à la législation allemande du paragraphe 15 a) EstG, la simple référence non autrement explicitée à des jurisprudences allemandes, ainsi qu'à des commentaires afférents est insuffisante pour fonder en droit la restriction opérée par le bureau d'imposition, étant donné qu'en l'absence de comparabilité établie de législation, la jurisprudence allemande se rapportant spécifiquement au paragraphe 15 a) du *Einkommenssteuergesetz* ne se prête pas pour fonder juridiquement la décision de limiter les pertes des associés commanditaires à leur mise.

En l'absence de tout autre élément de motivation avancé par le bureau d'imposition pour justifier les décisions déferées dans leur volet litigieux, les trois bulletins déferés sont partant à réformer par la suppression de la limitation opérée au niveau des pertes des associés commanditaires à leur mise.

Les demandeurs demandent en outre de voir condamner l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg à payer à chacun d'eux une indemnité de procédure de l'ordre de 1.000 EUR sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, alors que l'Etat n'a même pas répondu à leur réclamation.

Il est en effet constant que les demandeurs ont pris soin d'introduire une réclamation détaillée, établie par un mandataire professionnel, auprès du directeur et qu'ils ont dû attendre l'expiration d'un délai de six mois avant de pouvoir faire entendre leur cause devant le tribunal administratif, sans que cette cause n'ait été entendue utilement à un niveau précontentieux.

Or, force est de relever que si le législateur a certes permis au contribuable, à travers l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précitée, de saisir le tribunal administratif de la décision initiale, en l'espèce les bulletins d'établissement litigieux, en

¹ V. Alain Steichen, Manuel de droit fiscal, Le droit fiscal spécial, Tome 2, n° 525, éd. St. Paul, 2002

cas de silence du directeur par rapport à une réclamation lui soumise perdurant pendant plus de six mois, cette possibilité d'accéder directement à la phase contentieuse a été créée à la seule fin de ne pas bloquer l'évacuation du contentieux fiscal en cas de silence prolongé du directeur, mais ne consacre pas pour autant le droit du directeur de ne pas instruire les réclamations portées devant lui.

En effet, le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Or, s'agissant là d'une obligation à charge du directeur – le texte allemand du paragraphe 243 (1) AO utilisant à dessein les termes « *haben* (*die Rechtsmittelbehörden*) *den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* » - et non d'une simple faculté laissée à sa discrétion et l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée, la conclusion s'impose que le législateur a entendu mettre le contribuable en mesure de connaître exactement sa situation administrative et de juger ainsi de l'opportunité d'un recours contentieux moyennant prise de connaissance préalable d'une décision sur réclamation, étant entendu que l'obligation pour le directeur de statuer sur réclamation est encore renforcée par le texte du paragraphe 258 AO qui lui impose non seulement de prendre une décision, mais encore de prendre une décision formellement motivée ; or, si le législateur a imposé au directeur de prendre une décision motivée, il lui a, *a fortiori*, imposé de prendre une décision.

Il s'y ajoute que le contribuable est de son côté obligé, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre une réclamation au directeur, de sorte qu'il ne saurait être admis que le directeur vide ce préalable administratif obligatoire de tout sens en omettant de statuer sur la réclamation lui présentée, sous peine de transformer ce préalable précontentieux en simple chicanerie administrative.

Dans la mesure où les demandeurs ont été privés en l'espèce de toute prise de position du directeur relativement à leur réclamation et susceptible le cas échéant de clarifier ou de rendre compréhensible les décisions litigieuses du bureau d'imposition sociétés 3, il y a dès lors lieu, compte tenu notamment de l'issue du litige, de faire droit à leur demande non contestée de voir condamner l'Etat à payer à chacun d'eux une indemnité de procédure dont le montant est ramené *ex aequo et bono* à 500 EUR par requérant.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable pour autant que dirigé contre une décision implicite de refus du directeur et l'avis déféré du bureau d'imposition sociétés 3 du 1^{er} mars 2004 ;

reçoit le recours en réformation pour le surplus en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

par réformation dit que la limitation des pertes des associés commanditaires de la société ... à leur mise opérée par le bureau d'imposition sociétés 3 dans le cadre de l'établissement des trois bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés litigieux relatifs aux années respectives 1999, 2000 et 2001 est à supprimer ;

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions aux fins de transmission pour exécution au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne l'Etat à payer à chacun des demandeurs une indemnité de procédure de l'ordre de 500 EUR , ainsi qu'aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 23 octobre 2006 par:

Mme Lenert, vice-président,
Mme Thomé, juge,
M. Sünnen, juge

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert